

УДК 330.101

Л.О.КИЗИЛОВА, канд. екон. наук, М.І.СТЕЦИШИН

Харківська національна академія міського господарства

ОСОБЛИВОСТІ ВИЗНАЧЕННЯ ПОДАТКОВОГО НАВАНТАЖЕННЯ ПІДПРИЄМСТВ

Порівнюються методи розрахунку податкового навантаження та їх зв'язок із джерелами сплати податків на комунальному підприємстві.

Незважаючи на те, що проблема податкового навантаження є предметом наукових досліджень ще з XVIII ст., вона й сьогодні залишається не до кінця вирішеною. До недостатньо вивчених і дискусійних аспектів проблеми податкового навантаження можна віднести: переважання емпіричних підходів до її розуміння; відсутність методики розрахунку показника, який би характеризував рівень оподаткування економіки, що унеможливорює коректні порівняння податкової системи України з податковими системами розвинутих країн; брак достатніх критеріїв для оцінки рівня оподаткування економіки тієї чи іншої країни, а також методики розрахунку податкового навантаження на підприємства. У контексті кількісної оцінки податкової системи відносним показником податкового навантаження вважається частка сплачених податків у ВВП. Проте його коректно трактувати як показник загального рівня оподаткування економіки, а не податкового навантаження на неї, оскільки він вказує лише на те, яка частка ВВП перерозподіляється через податкову систему держави [1].

В Україні вже понад 10 років головним завданням реформування податкової системи є зниження податкового навантаження на економіку. Його виконання забезпечувалося як на основі зниження податкових ставок (переглянуто ставки ПДВ, податку на прибуток підприємств, податку із доходів громадян, нарахувань на фонд заробітної плати до соціальних фондів), так і на основі змін у механізмі обчислення і справляння податків, основними з яких були:

- розширення кола витрат, що дозволяється відносити на валові (за рахунок витрат на формування банківськими і небанківськими фінансовими установами страхових резервів; підвищення нормативу витрат на гарантійний ремонт; коштів, добровільно перерахованих установам науки, культури, неприбутковим організаціям; 50 % витрат на придбання пально-мастильних матеріалів для легкових автомобілів, збільшення суми витрат на поліпшення основних фондів, тощо);
- підвищення норм амортизації;
- надання права усім, а не лише новоствореним підприємствам, переносити збитки на наступні податкові періоди;

- звуження кола суб'єктів господарювання, що потребують обов'язкової реєстрації їх як платників ПДВ, унаслідок підвищення граничного значення оборотів із постачання товарів (послуг);

- зниження ставок податків на прибуток, перехід з прогресивної шкали оподаткування доходів фізичних осіб на пропорційну та багато інших заходів.

Проте за підсумками 2005-2006 рр. загальний рівень оподаткування зріс в Україні до 35,54% у 2005 р. і 36,26% у 2006 р.; по Харківській області до 36,56% ВВП у 2005 р. (тоді як, за підсумками 2004 р., він становив по Україні 30,49%, по Харківській області 30,34%). До основних причин зростання податкового коефіцієнта протягом 2005-2006 рр. в Україні можна віднести:

- розширення податкової бази внаслідок скасування деяких галузевих пільг, пільг, що надавалися суб'єктам СЕЗ, ТПР і технопарків, а також зростання внутрішнього споживання, що є базою для податку на додану вартість, перевищення темпів зростання імпорту над темпами зростання експорту у 2005 р.;

- посилення контролю за сплатою податків при перетині митного кордону України, яке спричинило скорочення масштабів ухилення від оподаткування (фактично у 2005 р. надходження ПДВ з імпортованих до України товарів і послуг склали 191,8% відповідного показника за 2004 р., при зростанні обсягів імпорту на 126%);

- зменшення масштабів уникнення податків та ухилення від їхньої сплати внаслідок посилення контролю за їхнім справлянням та удосконалення адміністрування окремих податків, передусім ПДВ;

- докорінних змін у структурі бюджетного відшкодування. Вони пов'язані з припиненням практики відшкодування ПДВ у рахунок платежів з інших податків, посилення контролю за експортним відшкодуванням.

Аналіз причин зростання податкового коефіцієнта у 2005-2006 рр. засвідчив, що воно відбулося за рахунок підвищення податкового навантаження на тих суб'єктів підприємницької діяльності, які до 2005 р. мали податкові пільги. Таке підвищення податкового навантаження на окремих платників породжує ефект зменшення податкового навантаження на суспільство в цілому. Але надалі зменшилась інвестиційна активність, оскільки зростання податкового навантаження позначилось саме на власниках капіталу.

Економічний зміст податкового навантаження на підприємство можна було б визначити як частку підприємницького доходу, яка вилучається державою у суб'єкта підприємництва через систему податків та зборів до бюджетів різного рівня, або, іншими словами, ступінь

впливу системи оподаткування на результати діяльності підприємства [2, 3]. У наукових працях можна зустріти різні підходи до визначення податкового навантаження на суб'єкти господарювання. Основна ідея полягає в тому, щоб зробити показник податкового навантаження універсальним показником, що дозволить порівнювати рівень оподаткування в різних галузях народного господарства.

Податкові органи України запропонували визначення податкового навантаження на підприємство з метою планування податкових перевірок. Вона описана в Наказі №441 «Про затвердження Методичних рекомендацій щодо порядку складання плану-графіка перевірок суб'єктів господарювання та взаємодії між структурними підрозділами при їх проведенні». Згідно з нею пропонується визначати податкове навантаження на мікрорівні співвідношенням податку на прибуток і валового доходу:

$$K_{пн} = \frac{ПнП}{ВД} \times 100, \quad (1)$$

де *ПнП* – податок на прибуток (гр.12 декларації з прибутку); *ВД* – валовий дохід (гр.3 декларації).

Необхідно звернути увагу на те, що показник називається «податкове навантаження на прибуток», інших показників у цьому наказі не пропонується. Очевидно, що цей показник не відображає податкове навантаження на підприємство в цілому як інтегральний показник, адже враховується тільки один податок.

Для визначення податкового навантаження на підприємства Департаментом податкової політики Мінфіну РФ розроблена методика, за якою навантаження прийнято оцінювати відношенням усіх податків, що сплачуються, до виручки від реалізації, включаючи виручку від іншої реалізації

$$K_{пн} = \frac{ПП}{ЗВ} \times 100, \quad (2)$$

де *ПП* – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; *ЗВ* – загальна сума виручки, яка включає виручку від реалізації, товарів робіт, послуг та інші реалізаційні доходи.

Погоджуючись з тим, що цей показник виявляє частку податків у виручці від реалізації, відзначимо, що він не характеризує повною мірою вплив податків на фінансовий стан підприємства, тому що не враховує структуру податків у виручці. Українські науковці В.Квасов, В.Корнус, О.Пономарьов пропонують інші варіанти розрахунку податкового навантаження [2]:

а) коефіцієнт податкомісткості продукції, який показує частку податків у складі витрат:

$$K_{пн} = \frac{ППВ}{СВ} \times 100, \quad (3)$$

де *ППВ* – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування, що відносяться на витрати; *СВ* – сума операційних витрат;

б) показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у чистому доході:

$$K_{пн} = \frac{ПП}{ЧД} \times 100, \quad (4)$$

де *ПП* – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; *ЧД* – чистий дохід, розрахований за бухгалтерським обліком;

в) показник податкового навантаження, який показує суму податкових платежів у доході від реалізації продукції

$$K_{пн} = \frac{ПП}{ВР} \times 100, \quad (5)$$

де *ПП* – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; *ВР* – виручка від реалізації продукції (за бухгалтерським обліком).

Слід зазначити, що виручка від реалізації продукції, як і чистий дохід, містить у своєму складі перенесену вартість, а джерелом сплати усіх податків є додана вартість. Тому, на нашу думку, доцільно враховувати частку податків у доданій вартості:

$$K_{пн} = \frac{ПП}{ДВ} \times 100, \quad (6)$$

де *ПП* – сума нарахованих податків та внесків до фондів соціального страхування; *ДВ* – додана вартість.

Таку думку висловлювала також Е.А.Кірова [4].

Порівняння показників податкового навантаження комунального підприємства " Харківські теплові мережі", визначеного за формулами (1)-(6), можна здійснити на підставі даних наведеної нижче таблиці.

Аналізуючи динаміку різноманітних показників податкового навантаження, можна зробити наступні висновки: коефіцієнт податкової служби України недоцільно враховувати навіть як інформативний; коефіцієнт податкової служби Росії відображає більш реальне податкове навантаження, оскільки він враховує іншу реалізацію і таким чи-

ном забезпечує ширшу базу оподаткування, ніж просто виручка від реалізації продукції. На даному підприємстві за показником податкової служби Росії податкове навантаження зменшувалось: 21,62% у 2006 р. проти 65,08% у 2004 р. Головний недолік даного показника, що він не має чіткої прив'язки до джерел сплати податків, а також при високому рівні матеріальних витрат на підприємстві він не показує реального податкового навантаження. Показник податкового навантаження виручки від реалізації за відсутності значних інших реалізаційних доходів практично дублює тенденцію податкового навантаження податкової служби Росії.

Оцінка податкового навантаження

%

№ п/п	Показники	Рік			
		2004	2005	2006	2007
1	Коефіцієнт податкової служби України	0	0	1,14	2,24
2	Коефіцієнт податкової служби Росії	64,48	44,65	21,61	22,35
3	Коефіцієнт податкомісності продукції	10,33	8,70	4,99	4,70
4	Податкове навантаження чистого доходу	77,99	53,80	25,98	26,90
5	Податкове навантаження виручки від реалізації	65,00	44,83	21,65	22,42
6	Податкове навантаження доданої вартості	123,51	90,78	61,18	68,75
7	ПДВ у доданій вартості	103,32	71,35	41,73	47,43

Необхідно також відзначити несуттєвість показника податкомісності собівартості продукції, який становив у 2004 р. 10,33%, але протягом наступних років він поступово зменшився (у 2007р. – 4,70%). Це, насамперед, пов'язано з тим, що податки у складі витрат залишаються практично без змін, тобто темпи їх росту значно менші за темпи росту витрат підприємства.

Найбільш об'єктивним є показник податкового навантаження доданої вартості, оскільки, підприємство сплачує податкові платежі з новоствореної вартості, до складу якої включаються всі податкові платежі. Як показують розрахунки, підприємство у 2004 р. було зобов'язане сплачувати більше платежів, ніж створило доданої вартості, тобто віддати більше ніж заробило (показник становив 123,51%). Протягом наступних двох років цей показник поступово знижувався і у 2006 р. складав 61,18%, тобто зменшився вдвічі. У 2007 р. він знову зріс – до 68,75%. При оптимальному податковому навантаженні даний показник повинен становити менше 50%, тому що з доданої вартості

необхідно сплачувати зарплату та створювати фонди розвитку підприємства. Наприклад, на цьому комунальному підприємстві питома вага заробітної плати у доданій вартості у 2004 р. становила 65,62%, у 2006 р. – 51,39%. За відсутності джерела сплати виникла суттєва кредиторська заборгованість.

Особливої уваги заслуговує показник співвідношення ПДВ і доданої вартості. Він у 2004 р. становив 103,22%. Таким чином, у цьому році на підприємстві було недостатньо джерел навіть для сплати ПДВ.

Таким чином, можна зробити висновок про пріоритетність показника податкового навантаження доданої вартості, який дає об'єктивну характеристику фіскального тиску на економіку підприємства. Є нагальна необхідність змінити механізм нарахування ПДВ, пов'язуючи його напряму з доданою вартістю. Тоді сума нарахованого ПДВ не перевищувала б доданої вартості за звітний період на підприємствах деяких галузей і зник прецедент податкової заборгованості у законодавчих платників податків.

1.Соколовська А. Теоретичні засади визначення податкового навантаження та рівня оподаткування економіки //Економіка України. – 2006. – №7. – С.4-12.

2.Корнус В., Квасов В., Пономарьов О. Оцінка податкового навантаження на рівні підприємств // Економіст. – 2007. – №10. – С.17-19.

3.Корнус В. Оцінка регулюючого впливу системи оподаткування на економічні процеси // Актуальні проблеми економіки. – 2007. – №7. – С.142-149.

4.Кирова Е.А. Методология определения налоговой нагрузки на хозяйствующие субъекты // Финансы. – 1998. – №9. – С.27-35.

Отримано 31.03.2008

УДК 658.14

З.Ф.ПЕТРЯЄВА, О.О.ПЕТРЯЄВ, кандидати екон. наук
Харківський національний економічний університет

МОДЕЛЮВАННЯ УПРАВЛІННЯ РЕНТАБЕЛЬНІСТЮ ВЛАСНОГО КАПІТАЛУ

Досліджується економічна сутність рентабельності власного капіталу. Визначено фактори, що впливають на ступінь ефективного використання власного капіталу, запропоновано використання імітаційного моделювання управління рентабельністю власного капіталу.

Перехід до ринкової економіки потребує від підприємств підвищення ефективності виробництва, конкурентоспроможності продукції і послуг на основі впровадження досягнень науково-технічного прогресу, ефективних форм господарювання та управління виробництвом, подолання безгосподарності, активізації підприємництва, ініціативи. Керівництво підприємства повинно знати, за рахунок яких дже-